



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

38

RESOLUÇÃO Nº 182 /2009

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

4ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 06/01/2009

PROCESSO Nº. 1/511/2007

AUTO DE INFRAÇÃO Nº. 2/200600208-0

RECORRENTE: ANTONIO GOMES DIMIÃO

RECORRIDA: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

AUTUANTE: Manoel Gutemberg Júnior

MATRÍCULA: 064.300-1-5

RELATOR: Conselheiro Cid Marconi Gurgel de Souza

REVISOR: Conselheiro Alfredo Rogério Gomes de Brito

**EMENTA: ICMS – 1. TRANSPORTE DE MERCADORIA SEM DOCUMENTO FISCAL. 2.** O agente fiscal detectou através de fiscalização em trânsito, o transporte de mercadoria desacompanhada de documento fiscal, realizado por pessoa física. Recurso voluntário conhecido e provido. **3.** Auto de infração julgado **NULO**, por unanimidade de votos, nos termos da manifestação do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, alterado em Sessão mediante despacho contido nos autos. Reformada a decisão condenatória exarada em 1ª instância, haja vista a violação ao princípio da espontaneidade e a inexistência de norma expressa ao caso concreto. **4.** Decisão amparada no art. 96, 100 e 138 do CTN; art. 4º da LICC e art. 53, § 3º do Decreto. 25.468/99.

## RELATÓRIO

A peça exordial cuida do *transporte de mercadoria desacompanhada de documento fiscal*. O ilícito fiscal supramencionado originou-se de uma *fiscalização em trânsito*, onde, o agente fiscal abordou *pessoa física* que transportava 344 pares de sandálias populares, 23 pares de tênis infantil e 1 par de sandálias infantil, todos, desacobertados de nota fiscal. O valor da mercadoria foi arbitrado pela autoridade fazendária no montante de R\$ 2.184,00, conforme *Certificado de Guarda de Mercadoria – CGM* sob o nº. 02/06, entretanto não consta nos autos nenhum documento que comprove a referência desse valor.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

Auto de infração lavrado em 07/01/06, com fulcro no art. 16, I, alínea “b”; art. 21, III; art. 25, XIV; art. 140; art. 829; todos, do Decreto 24.569/97.

O processo, originalmente, foi instruído com o auto de infração nº 2/200600208-0, *Certificado de Guarda de Mercadoria – CGM* nº. 02/06 e termo de juntada. A peça inaugural descreveu o ilícito fiscal, *ad litteram*:

“Transporte de mercadoria desacompanhada de documentação fiscal realizado por pessoa física. O cidadão acima descrito conduzia 344 pares de sandálias populares, 1 par de sandália infantil, popular e 23 pares de tênis infantil populares sem documentação. Por ter infringido a legislação fiscal, lavramos este auto de infração.” (*sic*).

Após apontar os dispositivos legais infringidos, o auditor sugeriu como penalidade, a preceituada no art. 123, III, alínea “a” da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03, ou seja, o pagamento de multa equivalente a 30% (trinta por cento) do valor da operação ou da prestação. Por tais fatos, foi produzida a demonstração que se segue:

Base de Cálculo	R\$ 2.184,00
Alíquota	17,00%
ICMS (principal)	R\$ 371,28
Multa (30%)	R\$ 655,20
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 1.026,48</b>

O contribuinte tomou ciência pessoal do auto de infração, em 07/01/06, às fls. 02, nos termos do art. 26 da Lei 12.732/97.

A impugnação foi protocolada em 16/01/06 pelo próprio contribuinte às fls. 04/09, instruída com documentos de fls. 10/13, sendo, portanto, tempestiva, onde, o autuado aduziu em síntese que as mercadorias em apreço foram adquiridas em 05/01/06 no município de Campos Sales/Ce, consoante cópia da nota fiscal nº. 003 acostada aos autos às fls. 13, cujo objetivo precípuo é a comercialização na Feira de Fronteiras/Pi, onde, o ora impugnante já exerce semanalmente esta atividade. Ocorre que no dia 06/01/06 ele efetuou uma venda de 32 pares de sandálias no município vizinho de Potengi/Ce e, como não dispõe de veículo próprio, fretou um “carro próprio para o transporte de mercadorias de feirantes” (*sic*) para que



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

os calçados fossem transportados até a cidade de Fronteiras/Pi. Em sendo assim, quando o transportador recolheu a mercadoria em liça, deixou de levar consigo a nota fiscal respectiva e foi abordado pelo agente fiscal no Posto de Fiscalização, onde as mercadorias foram apreendidas sem nenhuma explicação ou fundamentação plausível, mesmo frente à informação de que a mercadoria tinha nota fiscal, estando de posse do proprietário das mesmas. Asseverou ainda que quando foi informado da apreensão, dirigiu-se ao Posto Fiscal para apresentar a documentação fiscal, explicar que era feirante e que não havia nenhuma irregularidade na operação. Ressaltou igualmente, que o auditor adjunto *Manoel Gutemberg Júnior* recusou-se a atendê-lo, por ser pobre e sem instrução, obrigando-o a voltar ao Posto Fiscal à meia-noite, às quatro da manhã, sendo somente atendido no dia seguinte ao da apreensão às oito horas da manhã; ocasião em que após ouvi-lo, verberou a seguinte frase: “*Eu não quero saber de nota fiscal nenhuma, nem quero saber de nada não. Vou autuar e pronto*”. Por fim, alegou que não existe nenhuma cominação legal que regule a venda e o transporte de mercadorias por feirantes, sendo inclusive, prática costumeira da região, os feirantes negociarem sem documentação fiscal. Tal fato foi debatido em reuniões no *Núcleo de Execução de Campos Sales*, das quais participou o suplicante, onde sobejou determinado que enquanto não fosse regulamentado o transporte e a comercialização de mercadorias por feirantes, eles poderiam transitar livremente. Isto posto, requereu que o auto de infração seja considerado irregular, inconsistente e nulo.

O ínclito juízo singular elucidou que a circulação e a posse de mercadorias foi devidamente regulamentada pela Lei 12.670/96, que dispõem acerca do ICMS no Estado do Ceará, não excluindo do conceito de contribuinte a figura do feirante. Acrescentou ainda, que o tipo tributário relativo ao transporte de mercadoria desacompanhada de documento fiscal é de natureza instantânea, não comportando, portanto, a possibilidade de apresentação futura da documentação. Conclui, que no momento do flagrante fiscal a mercadoria não deveria circular desacompanhada da respectiva nota fiscal, se infringido deste modo, a legislação posta. Diante do exposto, o juízo de 1ª instância administrativa concluiu pela **PROCEDÊNCIA** da ação fiscal, e ficando a autuada intimada no prazo de 10 dias, a quantia equivalente a R\$ 1.026,48 com acréscimos legais ou interpor recurso ao Colendo Conselho de Recursos Tributários.

O autuado foi notificado da decisão monocrática pelos correios em 18/09/08, nos termos do art. 34, §3º do Decreto 25.468/99; do julgamento **PROCEDENTE** da ação fiscal e do prazo de 10 (dez) dias para recolhimento ao erário estadual ou interposição de recurso em igual prazo.

O recorrente irresignado com a decisão singular interpôs recurso voluntário referendando todos os argumentos defensórios já apresentados na defesa, de outro lado,



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

não acrescentou nenhum dado novo ou informação capaz de mudar o curso do processo. Por fim, requereu a reforma da decisão monocrática para que o auto de infração seja julgado nulo ou totalmente improcedente, com o conseqüente arquivamento, por ser o mesmo insubsistente e desprovido de suporte fático para a constituição do crédito tributário pretendido.

A Consultoria Tributária por intermédio do parecer 459/08, após análise das peças instrutórias, verificou que a peça recursal interposta pelo contribuinte não tem substrato fático, nem jurídico, para elidir a acusação fiscal. O objetivo da norma tributária prevê que a mercadoria deva estar acompanhada de nota fiscal para o devido controle da fiscalização, no trânsito e no estabelecimento, sendo considerada em situação fiscal irregular aquela que for encontrada desacompanhada de nota fiscal. A CECOP esclareceu ainda que a legislação tributária é bastante cristalina ao esclarecer, que a ausência de nota fiscal no trânsito de mercadoria configura infração as normas tributárias, não se admitindo para fins de descaracterização do ilícito a apresentação posterior do documento. O caso em comento traz a figura do contribuinte, realizando o transporte de mercadorias sem documento fiscal, motivo pelo qual foi lavrado o auto de infração nº. 2/200600208-0. Quanto à humilhação e o constrangimento no qual o contribuinte possa vir a ter sido vítima, a CECOP, esclareceu que a administração disporá do meio adequado para apurar e aplicar a pena conforme a gravidade da infração resultante da violação de normas internas da administração pelo servidor. Diante do exposto, a Consultoria Tributária sugeriu pelo conhecimento do recurso voluntário, negar-lhe provimento, confirmando a **PROCEDÊNCIA** do feito fiscal proferida em primeira instância.

Os autos foram encaminhados, para apreciação do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, que se manifestou pelo acatamento do referido parecer, que repousa às fls. 40/44 dos autos.

É o relatório.

**VOTO DO RELATOR**

Trata-se de recurso voluntário interposto por **ANTONIO GOMES DIMIÃO** em face de **CELULA DE JULGAMENTO de 1ª INSTÂNCIA**, concernente ao auto de infração sob o nº. 2/200600208-0, através do qual, o recorrente, exercendo o direito do *jus*



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

*postulandi*, se insurgiu contra a Decisão proferida pela julgadora singular. O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

No processo *sub examine*, o requerente foi autuado por *transporte de mercadoria desacompanhada de documento fiscal*, em virtude de flagrante fiscal na fiscalização no trânsito, onde, o agente fiscal abordou *pessoa física* que transportava 344 pares de sandálias populares, 23 pares de tênis infantil e 1 par de sandálias infantil, todos, desacombertados de nota fiscal.

A petição de recurso aduziu, em preliminar e pela ordem de procedimentos, a nulidade da peça inaugural, alegando irregularidade na ação fiscal, posto que não exista nenhuma cominação legal que regule a venda e o transporte de mercadorias por feirantes, sendo inclusive, prática costumeira da região, os feirantes negociarem apenas com a *nota fiscal mãe* e, procederem sem documentação fiscal, as demais operações vindouras.

Ao compulsar os fólios processuais, por ocasião do julgamento realizado neste colegiado, observou-se que a operação em lide, trata de mercadorias destinadas à comercialização na *Feira de Fronteiras/Pi*, bastante comum na região, na qual inexistente norma específica expressa sobre: *venda a negociar realizada por pessoa física*.

A tipificação da infração poderia ter sido enquadrada, por analogia, no preceptivo legal que cuida da entrada de mercadorias sem destinatário certo, consoante reza o Decreto 24.569/97, *in verbis*:

Art. 38. Na entrada de mercadoria trazida por contribuinte de outra unidade da Federação **sem destinatário certo** neste Estado, **a base de cálculo será o valor constante do documento fiscal de origem**, inclusive as parcelas correspondentes ao IPI e às despesas acessórias, **acrescido de 30%** (trinta por cento) na inexistência de percentual de agregação específico para produto sujeito ao regime de substituição tributária.

§ 1º. **O disposto neste artigo aplica-se à mercadoria trazida por comerciante ambulante ou não estabelecido.**

(...)

§ 3º. O imposto de que trata este artigo será recolhido no primeiro posto fiscal de entrada neste Estado. **(Grifos acrescidos).**



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

Assim, considerando que o autuante não se utilizou da analogia e, não dispondo a questão em lide de expressa legislação, cumpre trazer à baila, o que dispõem a *Lei de Introdução ao Código Civil*, sobre a ausência de norma:

Art. 4º - Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.

Com efeito, fora elucidado em Sessão pelos conselheiros fazendários que, frente à ausência de norma expressa e pelos costumes da região, o contribuinte sem organização administrativa, adquire a mercadoria com nota fiscal, dirige-se ao *Núcleo Fazendário*, paga o imposto com o valor agregado de 30% e estaria então, autorizado a negociar com a nota fiscal de origem, servindo de referência para as demais operações subseqüentes.

Em sendo assim, levando em consideração à prática local, impende transcrever o texto legal do *Código Tributário Nacional* que alberga a matéria em lume, *verbo ad verbum*:

Art. 96. A expressão "**legislação tributária**" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e **as normas complementares** que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. (*Grifos acrescidos*).

\*\*\*\*\*

Art. 100. São **normas complementares** das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

III - **as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas**; (*Grifos acrescidos*).

Destarte, a inexistência de norma expressa que regule a *venda a negociar realizada por pessoa física*, poderia ter sido suprida pela prática usual da cobrança antecipada do imposto, haja vista ser considerada norma complementar, nos termos do CTN.

Nessa consonância, *in hoc casu*, em análise minuciosa ao digesto processual, infere-se que existem elementos que merecem ser consignados, quais sejam, o autuado dirigiu-se ao Posto Fiscal, sendo tal conduta completamente ignorada pelo auditor fazendário, em



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

flagrante violação ao *Princípio da Espontaneidade*; além do que, o ora recorrente trouxe aos fôlios processuais cópia da nota fiscal mãe às fls. 13, cujo emitente coincide com o descrito no CGM nº. 02/2006 exarado pela autoridade fazendária, coincidindo igualmente, a data que ocorreu a infração.

Neste diapasão, não se deve olvidar que para o campo de atuação do Direito Tributário, a espontaneidade merece destaque, por ser excludente de punibilidade, consoante se depreende da leitura do art. 138 do CTN. Portanto, ficou evidenciado o desrespeito ao princípio da espontaneidade, uma vez que, o contribuinte de bom grado se dirigiu diversas vezes ao Posto Fiscal no intuito de dirimir eventuais pontos obscuros do entrevero, sem que o autuante sequer levasse tal comportamento em consideração.

Ademais, restou caracterizado a dúvida se a mercadoria estava realmente sem nota fiscal, ou estava acompanhada da “*nota fiscal mãe*”, conforme costume da região. Nesta linha de raciocínio, cabe a aplicação do princípio do “*in dubio pro reo*” em sua feição tributária, isto é, “*in dubio pro contribuinte*”, conforme preconiza o Código Tributário Nacional, *ad litteram*:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, **interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:**

(...)

II - à natureza ou às **circunstâncias materiais do fato**, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; (*Grifos acrescidos*).

Tomando-se por base posições doutrinárias, cumpre mencionar *Celso Antônio Bandeira de Mello*<sup>1</sup>, citado na obra de *Carlos Ari Sundfeld*, em sua costumeira proficiência:

“Princípio é o mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que

<sup>1</sup> Fundamentos de Direito Público. 3ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 1998, pág. 136.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.”

Como se vê, o agente fiscal violou princípios norteadores da relação Fisco/Contribuinte. Neste esteio, é de bom alvitre buscar na doutrina os ensinamentos do jurisconsulto *Celso Antônio Bandeira de Mello*<sup>2</sup> no qual dispõe o quão é grave ferir um Princípio, pois este é o pilar de sustentação do nosso ordenamento jurídico, norteador dos comandos normativos, não podendo de maneira alguma ser violado, *in verbis*:

**"Violar um princípio é muito mais grave do que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo sistema de comando. É a mais grave forma de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irrenunciável a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra. Isto porque, com o ofendê-lo, abatem-se as vigas os sustém, e alui-se a estrutura neles esforçada." (Grifos acrescidos).**

A vista de todo o exposto, cumprindo os ditames legais referente ao procedimento de fiscalização, com o objetivo precípua de respeitar os princípios facultados ao contribuinte; bem como respeitar à prática usual da região, este colegiado reconheceu a boa fé do contribuinte e, frente às considerações expendidas, bem como ao conjunto probatório, a conclusão mais consentânea com a justiça fiscal é declarar a nulidade da presente peça acusatória.

Com efeito, restaram clarividente as falhas no procedimento na constituição do crédito tributário, devendo ser reconhecida a nulidade do processo em comento, em seu nascedouro, por preterição ao direito à ampla defesa do contribuinte, nos termos do art. 53, § 3º do Decreto. 25.468/99, transcrito *in verbis*:

Art. 53. São absolutamente nulos os atos praticados por autoridade incompetente ou impedida, ou com preterição de quaisquer das garantias processuais constitucionais, devendo a nulidade ser declarada de ofício pela autoridade julgadora.

<sup>2</sup> Elementos de Direito Administrativo, 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992, p. 230.





GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

(...)

§ 3º Considera-se ocorrida a preterição do direito de defesa em qualquer circunstância em que seja inviabilizado o direito ao contraditório e à ampla defesa do autuado.

*Ex positis*, VOTO pelo conhecimento do recuso voluntário, dando-lhe provimento, para reformar a decisão condenatória exarada em 1ª instância, declarando em grau de preliminar e por decisão unânime a **NULIDADE** processual, conforme manifestação do representante da douda Procuradoria Geral do Estado, alterada em Sessão, mediante despacho reduzido a termo nos autos.

É o VOTO.




**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
Secretaria da Fazenda

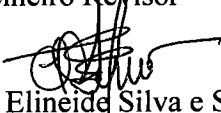
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

**DECISÃO**


Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é recorrente **ANTONIO GOMES DIMIÃO** e recorrida **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**. A 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, resolve conhecer do recurso voluntário, dar-lhe provimento, reformando a decisão condenatória proferida pela 1ª instância, declarando em grau de preliminar e por decisão unânime a **NULIDADE** processual, nos termos do voto do relator, conforme manifestação do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, alterada em Sessão, mediante despacho reduzido a termo nos autos.


**SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 11 de 03 de 2009.

  
Alfredo Rogério Gomes de Brito  
Conselheiro Revisor

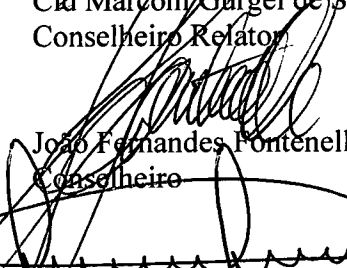
  
Maria Elineide Silva e Souza  
Conselheira

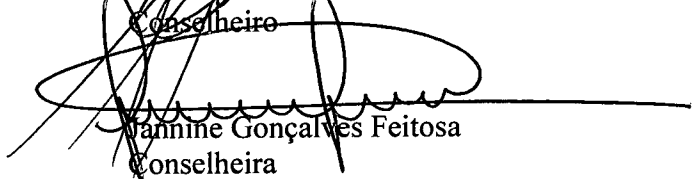
Liduíno Lopes de Brito  
Conselheiro

  
Lucio Flávio Alves  
Conselheiro

  
Dulcimeire Pereira Gomes  
PRESIDENTE

  
Cid Marconi Gurgel de Souza  
Conselheiro Relator

  
João Fernandes Fontenelle  
Conselheiro

  
Jannine Gonçalves Feitosa  
Conselheira

  
Vito Simon de Moraes  
Conselheiro

Matteus Viana Neto  
PROCURADOR DO ESTADO